

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF VI/6
z.H Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr

Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 2015

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/CS

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 28. August 2015

Stellungnahme zum Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerialog 2015 – Workshop USt-LSt-ISTr-BAO

Sehr geehrter Herr Univ.Prof.DDr. Mayr,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerialog 2015 – Workshop USt-LSt-ISTr-BAO.

Stellungnahme

Rechtsgrundlagen zur Beurteilung einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte (festen Niederlassung)

Die diesjährigen Fallkonstellationen, die im Rahmen des Salzburger Steuerialogs bearbeitet wurden, umfassten unter anderem auch die für die Praxis sehr bedeutenden Fragestellungen nach der Finanzamtszuständigkeit, richtigen Leistungsortbestimmung und des steuerrechtlich relevanten Unternehmenssitzes. Bei all diesen Fragen ist jedoch vorrangig der **Betriebsstättenbegriff** abzuklären und festzustellen, nach welchen Gesetzmäßigkeiten die Kriterien für eine Begründung durchzuprüfen sind.

Im Bereich der Umsatzsteuer ist zunächst hervorzuheben, dass der für einen Rechtsanwender ohnehin logische Schluss, zunächst eine umsatzsteuerliche Leistungsortprüfung vorzunehmen und hierbei die Kriterien einer festen Niederlassung im Sinne des Art. 11 und Art. 53 DVO (VO (EU) 282/2011) durchzuprüfen, auch von Seiten der Finanzverwaltung so gesehen werden muss.

In der ersten Fallkonstellation¹ wird zunächst das für die Erhebung einer Abgabenschuld zuständige Finanzamt geprüft und hierbei unter Punkt 1.3.1.3 für umsatzsteuerliche Zwecke festgestellt, dass für

¹ 1. EU-Ausländer mit Hauptwohnsitz im EU-Ausland gründen ein Einzelunternehmen

Steuerausländer das Finanzamt Graz-Stadt für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist. Der Tatbestand des „Steuerausländers“ wäre dann nicht mehr gegeben, wenn es zur Begründung einer Betriebsstätte in Österreich kommt. Vor dem Hintergrund der Finanzamtszuständigkeit wird dieser für die Abgabenerhebung relevante Betriebsstättenbegriff nach den Bestimmungen der BAO geprüft. Erst nach der Feststellung der Finanzamtszuständigkeit wird die steuerrechtliche Beurteilung vorgenommen und hierbei unter Punkt 1.3.2.2.1. der Leistungsort bestimmt und hierbei auf die Relevanz der EU-Bestimmungen zur festen Niederlassung für Umsatzsteuerzwecke Bezug genommen.

Im Hinblick darauf, dass es bei Abstimmungsfragen zur umsatzsteuerlichen Betriebsstätte (festen Niederlassung) mit der Finanzverwaltung immer wieder **Diskrepanzen hinsichtlich des vorrangig anzuwendenden Rechts** gibt, wäre es wünschenswert die bei jeder Sachverhaltsprüfung vorzunehmende logische Reihenfolge auch bei diesen „Musterlösungen“ einzuhalten. Es muss zunächst unter Anwendung des EU-Rechts eine Steuerbarkeit im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte (festen Niederlassung) in Österreich vorliegen, bevor die Finanzamtszuständigkeit unter Anwendung des AVOG iVm der BAO zu prüfen ist.

Präzisierung der österreichischen Verwaltungsmeinung zum Begriff der „festen Niederlassung“

In der ersten Fallkonstellation wird als Beispiel unter anderem ein ausländischer Dienstleister herangezogen, der im Bereich des **Baugewerbes** tätig wird. Unter der Sachverhaltsdarstellung im Punkt 1.1. werden in den lit. a-f verschiedene Möglichkeiten für einen steuerlichen Anknüpfungspunkt in Österreich aufgelistet und im Punkt 1.3.2.2.1 hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Auswirkungen gewürdigt.

Im angesprochenen Unterpunkt des Begutachtungsentwurfs wird zwar ein grundsätzliches Bekenntnis zur EU-DVO abgelegt, jedoch keine Stellung zur Auslegung/Interpretation durch die österreichische Finanzverwaltung bezogen. Unter Punkt 2.3.2.3 wird bei der rechtlichen Würdigung der Ansässigkeit im Zuge der zweiten Fallkonstellation² zwar auf die **aktive und passive feste Niederlassung** verwiesen, bei der Auflistung der relevanten Kriterien jedoch **keine Präzisierung** vorgenommen. Während ein Mindestbestand an Personal und Sachmitteln anhand der tatsächlichen Umstände isoliert betrachtet noch begründbar/nachvollziehbar ist, unterliegt der **hinreichende Grad an Beständigkeit** einem sehr breiten Interpretationsspielraum, der es in der Praxis unmöglich macht, eine zweifelsfreie umsatzsteuerliche Würdigung vorzunehmen. Dieser Interpretationsspielraum veranlasst auch die Finanzbehörden dazu, in Zweifelsfällen von einer klaren Vorgabe Abstand zu nehmen, womit der Steuerpflichtige bei einer derart essentiellen Frage keine Rechtssicherheit erlangt.

Der im Art. 11 DVO (VO (EU) 282/2011) sowohl bei der aktiven als auch passiven festen Niederlassung geforderten Struktur wird als eigenständigem Begriff keine weitere Beachtung geschenkt. Es entsteht vielmehr der Eindruck, dass anwesendes Personal und auch eine gewisse

² 2. Ungarische Unternehmer mit Wohnsitz in Ungarn gründen eine OG mit Sitz lt. Firmenbuch im Inland.

technische Ausstattung automatisch zu der vom EuGH geforderten Struktur führt, obwohl die in der Rechtsprechung angeführte personelle und technische Ausstattung lediglich die Basis darstellt und darauf aufbauend erst **der Grad an Eigenständigkeit und Autonomie** zu prüfen ist, der eine eigenständige Dienstleistungserbringung ermöglicht. Diese aus der EuGH-Rechtsprechung abgeleitete Sichtweise wird von der deutschen Finanzverwaltung bereits seit Jahren so gesehen und bei jeder festen Niederlassung geprüft.³

Das faktische Vorhandensein von Personal und Sachmitteln ist daher zu wenig, sondern es kommt vielmehr darauf an, **wie eigenständig** diese Faktoren im Dienstleistungsprozess **ingesetzt** werden.⁴ Dieser Umstand wird in Österreich aber vor allem vom bundesweiten Fachbereich der Finanzverwaltung nicht so gesehen, der dahingehend argumentiert, dass in der Begründungserwägung 5 der DVO (VO (EU) 282/2011) die Bestimmungen auf Grundlage ihres Wortlauts restriktiv anzuwenden sind.⁵ Den Aussagen zur Auslegung der DVO (VO (EU) 282/2011) ist natürlich nichts entgegenzusetzen, nur darf auch nicht übersehen werden, dass es auch um eine Definition der verwendeten Begriffe geht. Da in der DVO (VO (EU) 282/2011) der **Begriff der „Struktur“** nicht eigenständig definiert wird, kann uE nur anhand der bisher ergangenen Rechtsprechung ein Verständnis zur Auslegung dieses Begriffs und insofern auch der Konnex zur geforderten **Autonomie** geschaffen werden.

Die im gegenständlichen Begutachtungsentwurf angestrebte praxisnahe Beleuchtung der Zuständigkeiten und Begriffsinterpretationen wäre unseres Erachtens die ideale Plattform, um die österreichischen Rahmenbedingungen für die Kriterienprüfung einer festen Niederlassung festzulegen, indem

- a) der in Punkt 1.1. dargestellten Sachverhalts um eine lit. g „Baustelle“ ergänzt wird,
- b) der Begriff „Struktur“ interpretiert wird,
- c) bei Baustellenaktivitäten eine zeitliche Grenze als Indiz für einen hinreichenden Grad an Beständigkeit definiert wird.

Zu Punkt a)

Gerade in **Anlagenbauprojekten** stellt sich ständig die Frage, ab wann eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte (feste Niederlassung) anzunehmen ist. Im Rahmen der steuerlichen Beratung namhafter Anlagenbauer und Technologie exportierenden österreichischen Unternehmen mussten wir feststellen, dass Baustellen meist **willkürlich als feste Niederlassung eingestuft** werden. Abhängig davon, welches Finanzamt die Prüfung vornimmt bzw ob der Fachbereich „Umsatzsteuer“ in die steuerrechtliche Würdigung einbezogen wird oder nicht. Tendenziell ist erkennbar, dass eine **Anlehnung an die ertragsteuerliche Sichtweise** erfolgt.

Zu Punkt b)

Da es uE nicht vertretbar ist, in Anlehnung an eine restriktive Auslegung der DVO (VO (EU) 282/2011), den im Art. 11 DVO (VO (EU) 282/2011) genannten **Begriff der „Struktur“** als

³ Vgl Abschnitt 3a.1 Abs. 3 Satz 2 und 3 UStAE und die hierzu genannten EuGH Urteile.

⁴ Vgl. *Mlcoch* in *Achatz/Tumpel*, Umsatzsteuer und Internationales Steuerrecht, 2012, S. 91.

⁵ Vgl. Anfrage an den Fachbereich GroßBP, GZ. SZK-010219/0061-USt/2015.

Grundvoraussetzung für das Vorhandensein einer festen Niederlassung nicht näher zu definieren, muss es hier zu einer allgemein gültigen Klarstellung kommen. Die österreichische Finanzverwaltung sollte ähnlich wie die deutsche Finanzverwaltung es im UStAE getan hat, ihre Sichtweise äußern, damit ein einheitliches Vorgehen der Finanzämter in Österreich gewährleistet wird.

Zu Punkt c)

Da gerade bei Bautätigkeiten sich die Kriterienprüfung aufgrund der genannten Interpretationsspielräume sehr schwierig gestaltet, würde eine von der Finanzverwaltung vorgegebene **zeitliche Frist** eine enorme **Erleichterung für die Praxis** darstellen. Es wäre denkbar, dass bei Baustellenaktivitäten, in Anlehnung an das DBA-Recht, eine **Frist von 12 Monaten** vorgegeben wird. Sobald diese Zeitdauer überschritten wird, könnte automatisch angenommen werden, dass der in der DVO (VO (EU) 282/2011) geforderte hinreichende Grad an Beständigkeit gegeben ist. Unserer Erfahrung nach würde Österreich mit dieser Vorgehensweise der Sichtweise vieler anderer EU-Mitgliedstaaten folgen und darüber hinaus wird ohnehin von der österreichischen Finanzverwaltung derzeit von dieser Praxis Gebrauch gemacht. Insofern wäre es an der Zeit diese übliche Vorgehensweise zur Schaffung einer gewissen Rechtssicherheit auch allgemein gültig in den Umsatzsteuerrichtlinien zu formulieren.

Zu Punkt 3. – Tätigkeit einer Haushaltshilfe / Putzfrau

Zu Punkt 3.3.2.1., S. 14f:

In den Ausführungen zur Haushaltshilfe / Putzfrau (der zweite Begriff sollte durch Reinigungskraft ersetzt werden) wird zwei Mal erwähnt, dass Haushaltshilfen "regelmäßig" in einem steuerlichen Dienstverhältnis stehen. Dieses Wort sollte durch "in der Regel" ersetzt werden. Denn es wird zwar häufig so sein, dass Dienstverhältnisse vorliegen (daher eben "oft" bzw. "in der Regel"), aber eben nicht immer. Das Wort "**regelmäßig**" würde aber **indizieren**, dass ein Vertragsverhältnis außerhalb eines steuerlichen Dienstverhältnisses **gar nicht möglich** wäre. Eine solche Auslegung ist der VwGH-Judikatur aber nicht zu entnehmen.

Zu Anmerkung (zu den ergänzenden Anmerkungen des Familienministeriums)

Zu Punkt 4.2.1.1., S. 20

Hier wird erwähnt, dass der Bezug von Krankengeld bei freien Dienstnehmern einer selbständigen Erwerbstätigkeit gleich gestellt ist. Diese Aussage scheint im Widerspruch zu stehen zu jener auf S. 17 (Pkt. 4.1), nach der freie Dienstnehmer im Rahmen einer (unselbständigen) Beschäftigung tätig sind.

Redaktionelles

1.3.2.1., Seite 5, Mitte: fehlender Beistrich nach „Erzielen die ausländischen Dienstleister Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“.

1.3.2.1., Seite 6, vorletzter Absatz, vorletzte Zeile: fehlender Beistrich nach „§ 29 BAO“.

1.3.2.2.1., „Zu den Varianten a) bis e)“, erste Zeile: nicht erforderlicher Beistrich nach „(Schlaf)Zwecken“.

1.3.2.2.1., „Zu den Varianten a) bis e)“, dritte Zeile: Eine Räumlichkeit an sich wird niemals geeignet sein, Dienstleistungen zu erbringen. Sie kann höchstens nicht geeignet sein, „dort“ Dienstleistungen zu erbringen.

1.3.2.2.1., „Zu Variante f)“, zweite Zeile: Für die Niederlassung gilt dasselbe wie für die oben genannte Räumlichkeit.

2.1., erste Zeile: Ein ungarischer Unternehmer allein wird in Österreich kaum eine OG gegründet haben.

2.2., zweiter Punkt und 2.3.2.: „Wie ist der Betriebsstättenbegriff allgemein zu verstehen?“ anstelle von „Wie ist der Betriebsstätten Begriff Allgemein zu verstehen?“ (die elektronische Rechtschreibprüfung trägt)

2.3.2.2., zweiter Absatz, zweite Zeile: Die Auflage sollte hochgestellt werden.

2.3.2.3., zweiter Absatz, vorletzte Zeile: „... Betriebsstätte, beschränkt die Anwendbarkeit jedoch ...“ anstelle von „... Betriebsstätte und beschränkt die Anwendbarkeit jedoch ...“.

2.3.2.3., letzte Zeile: doppelter abschließender Punkt.

2.3.3.3., „Zu Variante a)“, erste Zeile: überflüssiger Beistrich nach „feste Niederlassung“.

3.3.2.1.: „Einkommensteuerliche ...“ anstelle von „Einkommenssteuerliche ...“.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Univ.-Prof.MMag.Dr. Klaus Hirschler e.h.
(Stv. Vorsitzender des
Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof.Mag.Dr. Stefan Bendlinger

Mag. Dr. Wolfgang Höfle

Mag.rer.soc.oec. Günther Platzer

MMag.Dr. Peter Pülzl LL.M.